

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 21 января 2019 г. N 308-КГ18-14911

Резолютивная часть определения объявлена 16.01.2019 г.

Полный текст определения изготовлен 21.01.2019 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Павловой Н.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «СБСВ-КЛЮЧАВТО МИНЕРАЛЬНЫЕ ВОДЫ» на решение Арбитражного суда Краснодарского края от 08.12.2017 по делу N А32-37022/2017, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.02.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.06.2018 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «СБСВ-КЛЮЧАВТО МИНЕРАЛЬНЫЕ ВОДЫ» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам по Краснодарскому краю о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 11.05.2017 N 10-21/174/1227 в части доначисления 1 518 826 рублей налога на прибыль, 10 150 рублей пени и 425 574 рублей штрафа (с учетом уточнения заявленных требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «СБСВ-КЛЮЧАВТО Минеральные воды» — Халиков З.М.,

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Краснодарскому краю — Баландина М.А., Безруков Д.В., Талыбов И.Р.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы Российской Федерации N 9 по Ставропольскому краю (далее — инспекция, налоговый орган) провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «СБСВ-КЛЮЧАВТО Минеральные воды» (далее — общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2014.

По итогам проверки инспекцией составлен акт от 20.03.2017 и принято решение от 11.05.2017 N 10-21/174/1227 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым обществу доначислен налог на прибыль в сумме 1 518 826 рублей, пени по налогу в сумме 10 150 рублей, а также штраф за неполную уплату налога, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс), в размере 425 574 рублей.

Рассмотрев апелляционную жалобу общества, Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю приняло решение от 25.07.2017 N 22-12-1091, которым оставило без изменения решение налогового органа от 11.05.2017.

Налогоплательщик, не согласившись с решением инспекции в части доначисления налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа, обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать данный ненормативный правовой акт недействительным в названной части.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 08.12.2017, оставленным без изменения постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.02.2018, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 13.06.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 06.12.2018 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, при исчислении налога на прибыль за 2013 и 2014 годы общество включило в состав внереализационных расходов 7 594 130 рублей, обозначив данные затраты в качестве убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Основанием для принятия инспекцией оспариваемого решения послужил вывод о неправомерном учете обществом указанных расходов за налоговые периоды 2013 года и 2014 года, поскольку они представляют собой суммы «входящего» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций по гарантийному ремонту транспортных средств, освобожденным от налогообложения согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса. Эти суммы должны были не приниматься к вычету при исчислении НДС, как это сделало общество, а в силу пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса подлежали учету в стоимости товаров (работ, услуг) при исчислении налога на прибыль и должны быть отражены в периодах осуществления затрат, т.е. заявлены в налоговых декларациях по налогу на прибыль за 2010 — 2012 гг.

Суды трех инстанций, признавая правильными выводы инспекции о необоснованном отражении спорных затрат в налоговых периодах 2013 — 2014 гг. вместо налоговых периодов 2010 — 2012 гг., и отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из того, что в силу положений статьи 272 Налогового кодекса расходы, произведенные налогоплательщиком, должны быть учтены в целях исчисления налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся.

Отклоняя доводы налогоплательщика о наличии у него согласно пункту 1 статьи 54 Налогового кодекса права на исправление ошибок, допущенных при исчислении налога на прибыль за предыдущие периоды, в периоде их выявления, суды отметили, что данная норма может применяться только в тех ситуациях, когда период совершения ошибки (искажения) определить невозможно. Кроме того, по мнению судов, право на перерасчет налоговой базы в текущем налоговом периоде может быть реализовано, если допущенная в предыдущих налоговых периодах ошибка привела к излишней уплате налога, однако в рамках налоговой проверки за текущий период налоговый орган не имеет возможности подтвердить факт переплаты налога в истекших периодах, не охваченных проверкой. Общество также не подтвердило то обстоятельство, что ранее соответствующие суммы «входящего» НДС не учитывались им при исчислении налога на прибыль в 2010 — 2012 гг.

Между тем судами не учтено следующее.

По общему правилу, закрепленному в абзаце втором пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса, ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, исправляются за период, в котором они были совершены. Этому корреспондируют положения пункта 1 статьи 81 Налогового кодекса о праве налогоплательщика при обнаружении в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

С учетом такого регулирования, судебная практика, в частности, нашедшая отражение в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.09.2008 N 4894/08, исходила из того, что расходы прошлых налоговых периодов могут быть заявлены налогоплательщиком в текущем налоговом периоде на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса и только в случае, когда период возникновения расходов неизвестен, а во всех других случаях расходы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, подлежат отражению в налоговом учете с соблюдением требований статей 54 и

272 Налогового кодекса.

Однако, начиная с 01.01.2009, в абзаце третьем пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ) закреплено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Смысл данного положения состоит в том, что ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым.

При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распорядиться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

Приведенный подход к толкованию положений пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса уже высказывался Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, включенном в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 (2018), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Таким образом, вопреки выводам судов, положения абзаца третьего части 1 статьи 54 Налогового кодекса о перерасчете налоговой базы в период выявления ошибки (искажения) имеют самостоятельное значение и предоставляет налогоплательщику право отразить расходы предыдущих налоговых периодов в текущем налоговом периоде, если ошибки привели к излишней уплате налога в конкретном (определимом) предыдущем периоде.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено и не оспаривалось налоговым органом, что причиной, по которой суммы «входящего» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций по гарантийному ремонту, не были включены в стоимость этих товаров (работ, услуг) и не учтены при исчислении налога на прибыль в 2010 — 2012 гг., являлось то, что общество заявило суммы налога к вычету при исчислении НДС, полагая, что имеет на это право согласно пункту 4 статьи 170 Налогового кодекса.

По результатам выездных налоговых проверок за 2008 — 2010 гг. и 2011 — 2012 гг. применение налоговых вычетов признано инспекцией необоснованным, поскольку доля расходов общества на осуществление необлагаемых операций в общей величине расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) превысила установленное пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса пороговое значение. Вопрос о правомерности применения налоговых вычетов обществом являлся предметом спора с налоговым органом и получил разрешение в постановлении Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2013 по делу N А63-12167/2012, которым обществу отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным решения инспекции, принятого по результатам проверки за 2008 — 2010 гг.

Сама по себе ситуация, при которой соответствующие расходы не были учтены в периоде их возникновения, свидетельствует об ошибке, допущенной при исчислении налога на прибыль, так как имело место неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в целях налогообложения — занижение величины расходов за 2010 — 2012 г., что не могло не привести к завышению налоговой базы (излишней уплате налога). В свою очередь учет расходов, относящихся к прошлым периодам, при исчислении налога за текущие налоговые периоды в 2013 — 2014 гг. объективно свидетельствует об исправлении обществом ранее допущенной ошибки (искажения).

Обстоятельств, указывающих на наличие у общества непогашенной недоимки по налогу на прибыль за 2010 — 2012 гг. в соответствующем размере, препятствующей перерасчету налоговой базы в периоде выявления ошибки, суды не установили.

При таком положении выводы судов об отсутствии оснований для применения при разрешении настоящего спора положений абзаца третьего пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ), не могут быть признаны обоснованными.

Суды, согласившись с позицией налогового органа, признали допустимой ситуацию, при которой понесенные налогоплательщиком затраты, приходящиеся на оплату НДС в цене приобретенных им товаров (работ, услуг), не могут быть учтены ни при исчислении НДС, ни

при исчислении налога на прибыль только по той причине, что данные затраты заявлены обществом в налоговой декларации за текущий налоговый период, а не путем подачи уточненной налоговой декларации за предыдущие периоды.

Однако баланс частных и публичных интересов в данном случае обеспечивается тем, что налогоплательщик сохраняет обязанность документального подтверждения расходов, заявленных в текущем периоде, но относящихся к предыдущим периодам, а налоговый орган — вправе проверить в полном объеме обоснованность заявленных расходов, несмотря на то, что они понесены в более ранних периодах, не охваченных выездной налоговой проверкой, применительно к однородным правилам подтверждения убытков, переносимых на будущее (пункт 2 статьи 283 Налогового кодекса и постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.07.2012 N 3546/12).

В частности, в ходе выездной налоговой проверки текущих налоговых периодов мог быть проверен и вопрос о повторном учете расходов. Однако из судебных актов по настоящему делу не следует, что данный вопрос являлся предметом рассмотрения инспекции в ходе выездной налоговой проверки общества за 2013 — 2014 гг., в то время как в судебных актах по делу N А63-12167/2012 констатировано первоначальное заявление сумм «входящего» НДС к вычету при исчислении данного налога, а не при исчислении налога на прибыль организаций.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанции подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело — подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении позицию, проверить соблюдение обществом трехлетнего срока исправления ошибок, допущенных при исчислении налога на прибыль, сопоставив даты уплаты налога на прибыль за 2010 — 2012 гг. и даты подачи деклараций по налогу за 2013 — 2014 гг., в которых заявлены спорные суммы затрат, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 — 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 08.12.2017 по делу N А32-37022/2017, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.02.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.06.2018 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

Председательствующий судья  
Т.В.ЗАВЬЯЛОВА

Судьи  
Н.В.ПАВЛОВА  
Д.В.ТЮТИН